

## *Substituto Legal Tributário*

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO

(Assistente Jurídico do Ministério das Relações Exteriores)

### DIREITO DE IMPUGNAR A LEGITIMIDADE DO DÉBITO TRIBUTÁRIO

1. A relação jurídica tributária. *Schuld e Haftung* —
2. Sujeito passivo. Atribuição do fato imponible. *Contribuinte* —
3. Substituto legal. Conceito. E' sujeito passivo —
4. *Legitimatio ad causam* para impugnar o débito tributário: legalidade e constitucionalidade.

A relação jurídica tributária, já se disse e é plenamente reconhecido, configura-se numa relação de débito, cujo nascimento se vincula a um pressuposto de fato previsto na lei (*Tatbestandsverwirklichung*). Trata-se de relação pela qual fica uma pessoa (sujeito passivo) obrigada para com outra (sujeito ativo) à prestação de uma quantia determinada.

Tem-se, assim, que é uma relação jurídica de débito. (1)

No conteúdo de tal relação, como no de toda relação obrigacional, dois elementos se destacam: de um lado, um dever de prestar — *debitum* (*Schuld*); de outro, o direito à prestação, ou seja, a submissão do patrimônio do devedor à satisfação do débito — *obligatum esse* (*Haftung*). (2)

Em suma, chamaremos a êstes dois elementos de *débito e responsabilidade* (no sentido já definido).

O débito de impôsto tem por fonte a lei e por elemento criador a realização de um fato imponible legalmente caracterizado.

Para o devido tratamento do tema em estudo, interessa-nos, mais especialmente, que nos detenhamos no segundo elemento citado, o da responsabilidade pelo débito (*Haftung*).

2. A relação tributária é uma relação pessoal.

---

(1) "ein schuldrechtliches Verhältnis" — Cf WILHELM MERK, *Steuerschuldrecht*, 1926, pág. 11).

(2) Cf. TESORO, *Principii di diritto tributario*, 1938, pág. 93/94 e Myrbach-Rheinfeld, O. BUEHLER e E. VANONI, aí citados.

Verificado que seja o fato imponible, tem-se que êle se atribui a uma pessoa devedora.

Esta pessoa será o sujeito passivo tributário.

Assim sendo, todo aquêles que se vir investido, por força da lei, da obrigação de pagar um tributo, automaticamente, adquire o *status* de sujeito passivo tributário e, como tal, lhe incumbirão todos os deveres e lhe serão concedidos todos os direitos inerentes à relação tributária.

Cabe-lhe, pois, prestar o tributo na forma e prazo regulares, como lhe cabem, ademais, todos os deveres acessórios, de fazer declaração para lançamento, de dar informações, etc. .

Inegavelmente, por uma decorrência mesmo do seu *status*, é-lhe dado impugnar o débito tributário, quer quanto à sua legalidade (modo de apuração do *quantum* no processo de lançamento, etc. ), quer quanto à sua constitucionalidade (previsão em lei, autorização orçamentária, competência impositiva do poder tributante e demais restrições constitucionais).

O que faz diferir um sujeito passivo de outro é, somente, a modalidade da responsabilidade tributária (*Haftung*) que a cada um diz respeito.

Esta responsabilidade será ou originária ou derivada (*Nebenhaftung, Garantiehaftung*).

O que distingue, precisamente, a primeira modalidade da segunda é que aquela independe de qualquer menção na lei, enquanto a última tem que ser legalmente regulada. (3)

Sujeito passivo tributário com responsabilidade originária é o *contribuinte* (*Steuerschuldner*). A sua configuração resulta da simples realização do fato imponible. O fato imponible é mero índice da capacidade contributiva.

Verificado tal pressuposto de fato, sobressai logo a sua atribuição à pessoa, cuja capacidade econômica êle traduz.

A identificação do contribuinte, portanto, incumbe ao intérprete: independe de menção na lei.

Basta que o legislador fale em venda, compra, rendimento, propriedade imóvel, para se deduzir que os contribuintes dos impostos que sobre estas operações (na acepção dada pelo direito tributário) recaem são o vendedor, o comprador, o que aufera rendimentos, ou quem detenha a propriedade econômica do prédio ou terreno.

Os demais sujeitos passivos, no entanto, só se configuram se como tais instituídos por norma legal expressa. (4)

A êstes, o direito alemão dá o nome genérico de *Steuerentrichtungspflichtiger* (obrigados ao pagamento do imposto).

---

(3) cf. JARACH, *El hecho imponible*, 1943, pág. 138.

(4) cf. JARACH, op., cit., pág. 134, Tesoro, op.cit., pág. 102 e seguintes.



Não excluem, pois, o devedor originário. Apenas, a lei lhes dá uma responsabilidade pelo tributo (*obligatum esse*), destacando-a da pessoa devedora originária.

Varia a intensidade desta responsabilidade, podendo ir da solidariedade à substituição completa do contribuinte.

3. A esta última espécie se liga a figura do *substituto legal tributário*.

E' verdade que Trotabas fundamenta o instituto da substituição tributária no da solidariedade, considerando-a "uma aplicação desta solidariedade, no sentido amplo". (5)

Mas, não parece que lhe assista razão.

Pelo contrário, como bem destaca Pugliese, o que caracteriza a substituição é que ela constitui uma "*modalidade de execução contra terceiros*". (6)

Tem-se, assim, que a substituição representa uma subrogação *ex-lege* de um sujeito passivo substituto a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária (substituído) — *La surroga ex lege di un soggetto passivo (sostituto) ad un altro che possiede la capacità contributiva che normalmente fa sorgere l'obbligazione tributaria (sostituito)*. (7)

O que caracteriza a solidariedade é, exatamente, a faculdade que tem o credor de escolher o devedor contra o qual agirá.

Ora, isto não se passa com a substituição.

Pelo contrário, há mesmo uma dúvida, quanto a saber-se se o fisco pode, uma vez esgotado o patrimônio do substituto ou na impossibilidade de obter dêste o tributo, ir haver do substituto sua prestação.

GIANNINI acha que não, salvo expressa disposição de lei em — contrário. (8)

Entretanto, a doutrina prevalente é no sentido de que tal é possível, salvo expressa vedação em lei. (9)

De uma forma, ou de outra, o que fica acentuado é que não há solidariedade. No muito, para os que seguiram, como nós, a opinião de JARACH, haverá um verdadeiro benefício de ordem, em favor do contribuinte.

Mas, a figura do contribuinte persiste. O caso, pois, pela sua natureza jurídica, difere do da simples repercussão ou traslação de tributo (*Überwäl-*

---

(5) Précis de Science et Législation financières, 1950, pág. 327.

(6) cf. *Instituciones de derecho financiero-derecho tributario*, 1939, pág. 90.

(7) cf. TESORO, *op. cit.*, pág. 103; embora divirja de Pugliese, neste último sentido também Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, 1951, pág. 109.

(8) *op. cit.*, pág. 116 — também Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, pág. 114.

(9) cf. JARACH, *op. cit.*, pág. 114 — Neste sentido, a jurisprudência italiana, cf. Giannini, *op. cit.*, pág. 110, nota 37.

zung, *Hückwälzung*) hipótese esta de caráter econômico e distituída de qualquer relevância jurídica.

Diversamente, na substituição, o contribuinte é, não um simples atingido por efeitos econômicos do tributo (*Steuerträger*), mas, um verdadeiro devedor (*Steuerschuldner*).

A circunstância é de um máxima relevância jurídica, porque dela decorrem vários corolários.

Assim é que a atribuição do fato imponible se dará em relação ao contribuinte e, caso ocorra alguma isenção subjetiva, a incidência não poderá verificar-se. (10)

Por outro lado, pago o tributo pelo substituto, tem este ação regressiva contra o substituído, a fim de ser reembolsado. (11)

Enfim, tem o contribuinte, ao lado do substituto, o direito de impugnar o débito tributário.

De tudo o que ficou dito, claro está que, por vêzes, pode o legislador dissociar inteiramente a relação tributária, atribuindo o *debitum* a uma pessoa (contribuinte) e a responsabilidade de sua solução a outra (substituto).

O substituto, pois, é aquele terceiro a quem a lei comete, — com exclusividade, o dever de pagar um tributo alheio.

E' uma figura típica do direito tributário, sem símile em qualquer outro ramo jurídico. (12)

Certo é que o substituto é sujeito passivo da relação tributária.

4. Ora, inegável é que todo sujeito passivo tributário tem, inerente ao seu *status*, o direito e o dever de cumprir obrigações formais ou materiais, ou de ver reconhecidas prerrogativas, atinentes à relação tributária, ou delas decorrentes.

Entre êstes direitos, está o de insurgir-se contra o débito do tributo, arguindo a sua ilegalidade, ou a sua inconstitucionalidade.

Parece-nos evidente esta assertiva e, ao que sabemos, é ela pacificamente admitida.

Ao que temos notícia, tese contrária fôra sustentada em sentença proferida em mandado de segurança impetrado pelas *Companhias de Transportes Aéreos* contra a Prefeitura de Salvador, no qual se pedia a decretação da inconstitucionalidade da chamada *taxa de turismo* regulada pelo Código Tributário daquela Capital.

Não é acertada tal conclusão.

(10) cf. GIANNINI, *op. cit.*, pág. 111, nota 42.

(11) cf. TESORO, *op. cit.*, pág. 102; GIANNINI, *op. cit.*, pág. 112.

(12) De certa forma, póde encontrar-se um símile dêste instituto no direito processual.



As empresas de aviação são, de fato, substitutas legais dos contribuintes da taxa de turismo municipal.

Ora, o substituto legal, como sujeito passivo que é, pode impugnar a relação tributária.

Sim, porque, em primeiro lugar, só se deve pagar tributo devido.

No caso de tratar-se de tributação ilegal, incumbe a quem esteja submetido à sua prestação a oposição ao pagamento.

Tanto mais, quando se trate do substituto legal, posto que, prestando tributo não válido, fica impedido de exercer o seu direito regressivo sobre o contribuinte. (13)

Nem se diga que isto não aconteceria na hipótese de retenção na fonte (*stoppage at source*), porque, embora já retida a importância, nada impede o contribuinte de acionar o substituto para dele haver a importância retida.

A doutrina, aliás, tem como pacífica a *legitimatatio ad causam* do substituto para insurgir-se contra o tributo, quer pelo fundamento da sua legalidade, quer pelo da sua constitucionalidade.

TESORO, neste particular, é incisivo, ao reportar-se ao direito de intervenção processual, tanto dos sujeitos passivos, quanto do resto dos responsáveis (*como del resto i responsabili*), seja na fase oficiosa, como na contenciosa para tutelar os seus próprios interesses — “*sie nella fase officiosa che in quella contenziosa, per tutelare i propri interessi*”. (14)

GIANNINI é da mesma opinião, citando até jurisprudência em que foi debatido o tema. (15)

Enfim, o substituto legal é investido da responsabilidade tributária (*Haf-tung*), com exclusão do contribuinte.

A substituição, pois, é mero critério, legalmente eleito, de atribuição do fato imponible.

Como tal, o substituto é sujeito passivo da relação tributária.

Em tais condições, conforme pacificamente admitido, tem o direito de impugnar a legitimidade do débito tributário que lhe incumbe satisfazer (embora com o direito de regresso — “*rivalsa*”), quer do ponto de vista da legalidade, quer da constitucionalidade.

(13) cf. GIANNINI, *op. cit.*, pág. 117, nota 50.

(14) *op. cit.*, pág. 104.

(15) *op. cit.*, pág. 117, nota 50.

A administração é uma ciência com seus princípios já de há muito claramente estabelecidos; aplicá-los, porém na vida prática aos casos correntes, constitui uma arte das mais difíceis e exige conhecimentos a um tempo vastos e especializados, pois no dizer de Jean Baptiste Say, um dos grandes economistas liberais do século XIX, “não existe quase ciência alguma que não possa fornecer conselhos úteis ao administrador”.

Qualquer arte, entretanto, possui uma técnica que lhe é peculiar, permitindo-lhe atingir o objetivo visado pelo meio mais conveniente e melhor adaptado às condições que lhe são próprias.

ARTUR HEHL NEIVA

(Técnico de Administração — In Rev. do Serv. Púb. — janº de 1938, p. 24).